

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALAR: O CASO DO
SETOR DE MATERNIDADE DO HOSPITAL SANTO ANTÔNIO**

FLÁVIA DEFREIN WENSING

FLÁVIA DEFREIN WENSING

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALAR: O CASO DO
SETOR DE MATERNIDADE DO HOSPITAL SANTO ANTÔNIO**

Monografia apresentada a Universidade Federal
de Santa Catarina como um dos pré-requisitos
para obtenção do grau de bacharel em Ciências
Contábeis.

FLORIANÓPOLIS


2002

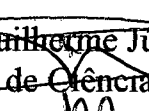
FLÁVIA DEFREIN WENSING


**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS HOSPITALAR: O CASO DO
SETOR DE MATERNIDADE DO HOSPITAL SANTO ANTÔNIO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de^{10,0}....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:


Prof.^a Dra. Ilse Maria Beuren (orientadora)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída^{10,0}.....


~~Prof. M.Sc. Guilherme Júlio da Silva~~
~~Departamento de Ciências Contábeis, UFSC~~
~~Nota atribuída^{10,0}.....~~


Prof. M.Sc. Nivaldo João dos Santos
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída^{9,8}.....

Florianópolis, fevereiro de 2002.


Prof. M.Sc. LUIZ FELIPE FERREIRA
Coordenador de Monografia do CCN

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter-me conduzido e iluminado nos momentos mais difíceis e ter-me guiado até o final.

Aos meus pais e irmãs, pelo carinho, apoio e motivação em todos os momentos.

À professora Dra. Ilse Maria Beuren, por sua valiosa orientação, dedicação e conhecimentos transmitidos.

À chefia, coordenação e professores do Departamento de Ciências Contábeis, por todo empenho e dedicação durante a realização do curso.

As minhas amigas Andrea Durieux e Eliana Amorim Rosa, pela amizade e troca de experiências.

Ao ex-diretor do Hospital Santo Antônio Luiz Gonzaga Westrupp (*in memorian*), pela oportunidade de realizar este estudo da instituição.

Aos demais funcionários do Hospital Santo Antônio, em especial à Inês Arent Michels e Melita Maas Cardoso, pela presteza nas informações.

A todos que de alguma forma colaboraram, direta ou indiretamente, para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE QUADROS.....	x
RESUMO	xi
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Tema e problema	1
1.2 Objetivos	2
1.3 Justificativa	3
1.4 Metodologia de pesquisa	4
1.5 Organização do estudo	5
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	7
2.1 Caracterização de um hospital	7
2.2 Importância de um sistema de custos	8
2.3 Conceito e classificação de custos	9
2.4 Custos hospitalares	11
2.5 Sistema de custeio	12
2.5.1 Custeio por absorção	13
2.5.2 Custeio direto ou variável	14
2.5.3 Custeio por procedimento	16
2.5.4 <i>Activity Based Costing</i> – ABC	16
2.5.5 Análise comparativa dos métodos de custeio apresentados	21
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO	22
3.1 Histórico do hospital em análise	22
3.2 Apresentação do Hospital Santo Antônio	23
3.2 O setor de maternidade do Hospital Santo Antônio	25

3.3 Identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade 25

3.3.1 Recursos primários 26

3.3.2 Recursos secundários 27

3.4 Método de custeio aplicável 28

3.5 Estrutura do sistema ABC para o setor objeto de estudo 30

3.5.1 Etapas que compõem a proposta do sistema ABC 30

3.5.2 Configuração da proposta do sistema de custos..... 36

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES 38

REFERÊNCIAS 40

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo básico de um parto 31

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo das principais características do métodos de custeio abordados	21
Quadro 2 - Distribuição por setores no Hospital Santo Antônio	23
Quadro 3 - Processo de preparação de parto	32
Quadro 4 - Processo de parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o RN	32
Quadro 5 - Processo de admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta	33
Quadro 6 - Processo de admissão do RN no berçário e cuidados até a alta	33
Quadro 7 - Direcionadores de recursos do setor de maternidade do Hospital Santo Antônio	34
Quadro 8 - Direcionadores de atividades do setor de maternidade do Hospital Santo Antônio	35
Quadro 9 - Resumo das etapas que consubstanciam a proposta	36
Quadro 10 - Consolidação das etapas que consubstanciam a proposta	37

RESUMO

O objetivo do presente trabalho constitui-se em delinear uma configuração de um sistema de custos, que possa dar suporte a tomada de decisões em um hospital, utilizando o caso do setor de maternidade do Hospital Santo Antônio – situado na cidade de Armazém – SC. Assim, após o desenvolvimento do capítulo introdutório da pesquisa, fez-se a revisão bibliográfica do estudo. Inicialmente caracterizou-se um hospital. Na sequência, abordou-se a importância dos sistemas de custos, conceito e classificação dos custos e fez-se ainda uma incursão teórica nos custos hospitalares. E, por último, apresentou-se as características dos sistemas de custeio: absorção, variável, por procedimento e *Activity Based Costing* – ABC, como também uma análise comparativa das principais características de cada método de custeio abordado. A partir da revisão bibliográfica, iniciou-se a pesquisa empírica. Com base nas informações obtidas junto à instituição, foi apresentada a estrutura do sistema de custos para o setor de maternidade de um hospital. Este capítulo, inicia-se com a descrição e análise de caso do setor de maternidade de um hospital. Na sequência faz-se um breve histórico, seguido da apresentação da empresa em estudo. Ainda, neste capítulo, evidencia-se a identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade, como também o método de custeio aplicável. Por fim, apresenta-se a configuração da estrutura do sistema de custos alicerçado no ABC com suas etapas para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio. Com essa configuração implementada, acredita-se que o administrador do hospital possa analisar os custos das atividades do setor de maternidade, verificando a sua eficiência e eficácia além de estudar melhores maneiras de realizá-las, especialmente as que possam implicar reduções de custos.

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta uma idéia geral sobre o tema em estudo, salientando a importância do mesmo. Também evidencia o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos. Na sequência, apresenta a justificativa, a metodologia e a organização do estudo.

1.1 Tema e problema

No Brasil, as inúmeras dificuldades pelas quais passam os hospitais da rede pública, devido, principalmente, aos recursos insuficientes enviados pelo governo, acarretam alterações na qualidade de seus serviços prestados. Há necessidade de que estes sejam remunerados de forma justa. Para tanto, precisam que sejam cobertos seus custos e que tenham condições financeiras para sobreviver.

Basicamente, hoje em dia, nos hospitais, os recursos são provenientes de três tipos de atendimentos: Sistema Único de Saúde (SUS), conveniados e particulares.

Os valores de receitas oriundas dos pacientes via SUS, de acordo com BEULKE e BERTÓ (2000, p.13), na grande maioria das vezes, não geram qualquer resultado econômico para a instituição. Afirmam ainda que os atendimentos prestados para pacientes particulares são os que apresentam melhor resultado. Entretanto, este tipo de atendimento encontra-se num processo de gradativa extinção. A representatividade destes pacientes hoje em dia é quase inexpressiva. E os recursos provindos de pacientes conveniados é o grande segmento em expansão, para onde canalizam-se os maiores esforços.

Diante disso, os hospitais que atendem pelo SUS vem encontrando dificuldades em se manter, expondo-os a um elevado nível de risco de desequilíbrio financeiro.

Logo, para estes manterem-se dentro de um ambiente com escassez de recursos, precisam estar supridos de informações consistentes, especialmente as relacionadas a custos. Para que isso ocorra devem apurar seus custos corretamente.

Entretanto, de um modo geral, os hospitais utilizam-se de sistemas contábeis tradicionais, voltados ao atendimento das exigências fiscais. Em consequência, os gestores não estão obtendo informações que os auxiliem na tomada de decisões que envolvem informações sobre custos. Na falta dessas informações, a capacidade de administrar com eficiência e eficácia os serviços prestados, vem sendo dificultada.

Neste sentido, a utilização de um sistema de custos adequado, à estas instituições, revela-se como um importante instrumento para gerar informações que podem auxiliar no processo de tomada de decisões. Com isso, há possibilidade de estabelecer os preços de seus serviços com maior segurança, bem como analisar o desempenho de cada área e a continuidade do negócio.

Diante disso, o presente trabalho pretende contribuir respondendo a seguinte questão-problema:

Qual é a configuração de um sistema de custos que se adequa ao setor de maternidade de um hospital para dar suporte ao seu processo de gestão?

1.2 Objetivos

O objetivo geral do presente trabalho consiste em delinear um sistema de custos para o setor de maternidade de um hospital que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Constituem-se como objetivos específicos os seguintes:

- caracterizar a atividade hospitalar à luz dos objetivos do trabalho;
- identificar os custos do setor de maternidade do hospital;
- discutir formas de apropriação dos custos indiretos desse setor do hospital;
- propor uma forma de apurar os custos totais por unidade de mensuração; e
- apresentar a estrutura do sistema de custos para o setor de maternidade desse hospital.

1.3 Justificativa

A bibliografia contábil brasileira ainda é escassa no que concerne ao tema custos hospitalares. Poucos são os trabalhos publicados sobre esse assunto. Talvez, tal ocorra pelo fato da contabilidade de custos ter sido mais desenvolvida para atender a indústria, a partir do advento da Revolução Industrial.

No entanto, segundo BAUMGARTNER apud TOGNON (1999, p.7), “a era do empirismo na gestão hospitalar está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se fala em planejamento, fluxo de caixa, orçamentos e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância”.

A busca da competitividade sempre esteve relativamente distante dos hospitais. Entretanto, nos últimos anos, a estabilização da economia e a abertura do mercado fizeram com que os hospitais passassem a se preocupar com custos. Várias empresas administradoras de planos de saúde, convênios médicos e até o SUS têm exercido crescente pressão sobre estes, principalmente no que tange a redução dos custos de internação, cirurgias, exames. Isto tem forçado os hospitais a concentrarem esforços para melhor conhecer e administrar seus recursos.

Porém, atualmente, acredita-se que a maioria dos hospitais desconhece a sua estrutura de custos. O que se percebe, é que grande parte dos hospitais não possuem um sistema de custos, ou possuem um sistema inadequado para a determinação do preço a ser praticado pela instituição. Uma das consequências disso, para BEULKE e BERTÓ (2000, p.14), é o estabelecimento de valores de serviços absolutamente fora da realidade, o que implica redução de competitividade e, por consequência, de receita. Portanto, há que se buscar alternativas para tornar os hospitais competitivos.

A adoção de um sistema de custos pode contribuir para assegurar uma vantagem competitiva. Isto é, um adequado sistema de custos permite dar suporte à tomada de decisões dos gestores, bem como, um melhor gerenciamento dos custos.

Segundo FALK (2000, p.15), um sistema de custos permite aos hospitais informações mais detalhadas sobre custos, oferece maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que influenciam nos diversos serviços. Afirmar ainda que, “um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite melhor análise de lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento”.

Portanto, um adequado sistema de custos oferece à administração dos hospitais informações que possibilitam o levantamento dos custos em todos os setores. Por conseguinte, através do gerenciamento das atividades e seus respectivos custos, pode atingir maior eficácia e eficiência nos serviços prestados.

1.4 Metodologia de pesquisa

A pesquisa científica, segundo RUIZ (1978, p.48), “é a realização de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagradas pela ciência. É o método de abordagem de um problema em estudo que caracteriza o aspecto científico de uma pesquisa”. Isto é, o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de normas científicas.

Seja qual for o tipo de pesquisa, ela pode resultar em trabalho monográfico. A monografia, conforme LAKATOS e MARCONI (1985, p.205), é “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo do fim a que se destina”.

Neste trabalho, foi utilizado o método do estudo de caso, que na concepção de GIL (1994, p.38) é “caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

A pesquisa foi realizada a partir de levantamentos bibliográficos, procurando explicar o tema proposto, principalmente através de livros e periódicos, portanto, fez-se primeiramente uma pesquisa bibliográfica, seguida de um estudo de caso.

Com a intenção de atingir o objetivo geral do trabalho, algumas etapas foram cumpridas. Primeiramente procedeu-se a coleta de material bibliográfico. Em seguida procurou-se conhecer com profundidade a empresa em estudo, a fim de fazer a descrição do processo e da metodologia utilizada para a padronização dos serviços. Com a integração dessas duas etapas buscou-se delinear a proposta da estrutura de um sistema de custos para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, com vistas à possibilitar ao gestor conhecer os custos e analisar a viabilidade dos serviços prestados.

1.5 Organização do estudo

Considerando-se o problema de pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho foi estruturado em três capítulos, além das conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

No primeiro capítulo, apresenta-se uma idéia geral sobre o tema em estudo, salientando a importância do mesmo. Depois, evidencia-se o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos. Por fim, apresenta-se a justificativa, a metodologia e a organização do estudo.

No segundo capítulo, apresenta-se a revisão bibliográfica. Assim, primeiramente caracteriza-se os serviços hospitalares. Na sequência, aborda-se a importância dos sistemas de custos, conceito e classificação dos custos e faz-se ainda uma incursão teórica nos custos hospitalares. E, por último, apresenta-se as características dos sistemas de custeio: absorção, variável, por procedimento e *Activity Based Costing* – ABC, além de uma análise comparativa dos métodos de custeio apresentados.

No terceiro capítulo, faz-se a descrição e análise do estudo de caso do setor de maternidade de um hospital. Inicialmente mostra-se um breve histórico, seguido da

apresentação da empresa e do setor em análise. Ainda, neste capítulo, evidencia-se a identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade, como também o método de custeio aplicável. Na sequência, propõe-se a estrutura de um sistema de custos e suas etapas para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

Por fim, apresenta-se as conclusões do presente estudo, acompanhadas de recomendações para futuras pesquisas.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O capítulo da revisão bibliográfica, inicia com a caracterização de um hospital, explicitando sua função. Na sequência é dada ênfase à importância de um sistema de custos, além do conceito e classificação dos custos e especificamente os custos hospitalares. Por último, apresenta-se as características dos sistemas de custeio por absorção, variável, por procedimento e o custeio baseado em atividades, além de uma análise comparativa dos métodos de custeio abordados.

2.1 Caracterização de um hospital

Um hospital é considerado uma instituição complexa e completa, como pode ser depreendido pela definição do site do ministério da saúde (www.saude.gov.br):

o hospital é parte integrante de uma organização médica social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamento de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a eles vinculados tecnicamente.

LIMA e LIMA (1998, p.62) definem o hospital como sendo uma instituição complexa, onde atividades industriais são mescladas, como ciência e tecnologia de procedimentos utilizados diretamente em humanos, com componentes sociais, culturais e educacionais, interferindo na estrutura, no processo e nos resultados.

Sob o ponto de vista da contabilidade, os hospitais são entidades ou aziendas, que podem ter duas formas de constituição jurídica: lucrativas (hospitais particulares) ou não lucrativas (hospitais do INSS, estaduais, municipais, universitários, de entidades religiosas ou filantrópicas).

Não obstante, os hospitais são estabelecimentos destinados a cumprir diversas funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e pesquisa. Assim, os hospitais diferem de outras empresas porque o seu objetivo básico é o restabelecimento da saúde do paciente. VON GERDSORFF apud PALÁCIO

(1993, p. 19) afirma que “a empresa hospitalar é muito mais parecida com uma empresa que produz serviços, como um hotel, por exemplo, um banco, etc., que com uma empresa produzindo bens ou mercadorias”. Portanto, os hospitais podem ser considerados empresas prestadoras de serviços, possuindo atividades operacionais, administrativas e comerciais.

As atividades operacionais são divididas em departamentos de serviços médicos, serviços auxiliares e serviços gerais. Os serviços médicos são os departamentos de atendimento e de prestação das atividades-fins da entidade. Pode-se citar como exemplos: pronto-socorro, centro cirúrgico, ambulatório, radiologia, entre outros. Já os serviços auxiliares são os departamentos de apoio aos serviços médicos, tais como: recepção, enfermagem, farmácia etc. E os serviços gerais são os que não prestam atividades de atendimento aos pacientes, mas são necessários, tais como, lavanderia, nutrição e dietética, manutenção, limpeza.

Quanto as atividades administrativas, normalmente, os hospitais são dirigidos por um conselho ou uma junta de médicos. Entretanto, devido a falta de tempo disponível por parte dos médicos para o exercício dessas atividades, bem como a ausência de formação específica voltada a gestão, muitas vezes são delegadas a administradores.

Infer-se do exposto, que uma organização hospitalar, da mesma forma como as demais empresas, precisa ser gerenciada em todas as etapas do processo. Para isso, precisa dispor de um sistema de informações. No caso específico deste estudo, a ênfase está no subsistema de custos.

2.2 Importância de um sistema de custos

A globalização e o acirramento da concorrência, atualmente, vêm forçando as empresas a melhor administrarem seus recursos. A necessidade de reduzir custos sem comprometer a melhoria contínua na qualidade dos produtos oferecidos tem sido o grande desafio para a reformulação do modelo de gestão das empresas. Os custos tornam-se mais relevantes, principalmente no que diz respeito à tomada de decisões na

busca de maior competitividade e a manutenção de sua continuidade nesse novo contexto.

Para que as empresas consigam sobreviver neste ambiente e obterem informações de custos, em tempo oportuno e com relativa facilidade, torna-se imprescindível que disponham de um sistema de custos. Pois, segundo LEONE (1997, p.22), os sistemas de custos são o conjunto coordenado de procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, princípios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações úteis.

Essa importância é evidenciada por CARDOSO NETO (1985, p.199), quando diz que “devido às necessidades de informações para controle e decisão, além da avaliação de estoques, as empresas devem adotar um sistema de custos”.

Salienta-se, portanto, que um sistema de custos faz-se necessário para a empresa manter-se em ambiente competitivo, independentemente do segmento econômico em que atue. Pois, por meio de um sistema de custos as empresas conseguem obter um maior controle sobre os custos, além de prover informações para a tomada de decisões.

2.3 Conceito e classificação de custos

O sentido da palavra custo é muito empregado no ramo contábil. Para MARTINS (1998, p.25), refere-se a um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. Explica que “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

De acordo com PADOVEZE (1997, p.214), custos são os “gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos na empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos”.

Portanto, denota-se um entendimento restrito de custos, mais voltado à uma empresa industrial. Em se tratando de uma empresa de serviços, os custos

compreendem os gastos necessários para produzir o serviço reportado no objetivo social da organização.

No que concerne a classificação, os custos podem ser divididos em diretos, indiretos, fixos e variáveis. Os custos diretos e indiretos dizem respeito ao relacionamento do custo com o produto ou o objeto de custeio.

LEONE (1981, p.54) explicita que “todo o item do custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto”. Por outro lado, afirma que todo o item de custo que necessite de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto.

Segundo FLORENTINO (1987; p.20), custos diretos são “aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou um só serviço” e, quanto aos custos indiretos, diz que “são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem divididos e apropriados em diferentes produtos ou diferentes serviços”.

No entanto, MARTINS (1998, p.53) salienta que existem custos por natureza caracterizados como diretos, porém, devido as dificuldades de medida ou irrelevância quanto ao valor, são lançados no rol dos custos indiretos.

Evidencia-se pelo exposto que a separação dos custos em diretos e indiretos, além de sua natureza, leva em conta a relação custo-benefício e o grau de dificuldade de medição.

Quanto a classificação em relação ao volume de atividades, os custos podem se apresentar como fixos ou variáveis.

Para IUDÍCIBUS (1995, p.143), custos variáveis são “os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade”. Já os custos fixos são “teoricamente definidos como os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações da atividade ou das vendas”.

De acordo com FLORENTINO (1987, p.20), custos fixos “são os valores consumidos ou aplicados, independente de a empresa estar produzindo ou parada e independente da empresa estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou

serviços”. Acrescenta que custos variáveis “são os valores consumidos ou aplicados que tem seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa”.

Ressalta-se que os custos variáveis são uniformes por unidade, mas seu total varia na razão direta do total da atividade ou do volume relacionado. O custo fixo não varia no total, mas vai diminuindo unitariamente com o aumento do volume.

Uma análise da relação entre custos diretos e indiretos com os fixos e variáveis permite constatar que, normalmente, os custos diretos são variáveis, assim como os custos indiretos podem ser tanto fixos como variáveis. Entretanto, em toda classificação é sempre recomendável o uso de bom senso, especialmente em circunstâncias menos relevantes em valores.

2.4 Custos hospitalares

Entende-se por custos hospitalares os gastos relativos a materiais, serviços e a infra-estrutura utilizados na produção médica do hospital.

Segundo MARTINS (2000, p.21), a finalidade da determinação dos custos hospitalares é de:

- determinar os custos e o lucro do hospital para um período;
- calcular o valor e os custos dos estoques de materiais médicos e medicamentos para formação do preço de venda e para controlar as quantidades físicas;
- auxiliar na preparação do orçamento; e
- estabelecer procedimentos que permitam a determinação, controle e análise dos custos hospitalares.

No que diz respeito à classificação, os custos hospitalares podem ser: diretos, indiretos, fixos e variáveis.

A presença de custos diretos no ramo hospitalar, de acordo com BEULKE e BERTÓ (2000, p.34), fica configurada “toda vez que é possível identificar determinado custo diretamente em cada unidade de serviço ou procedimento”. Isto é,

caracterizam-se pela possibilidade de sua especificação por serviço prestado. Podem ser citados como exemplos de custos diretos: salários, medicamentos, materiais médicos, gêneros alimentícios, material de lavanderia, entre outros.

Por outro lado, BEULKE e BERTÓ (2000, p.35) afirmam que os custos indiretos na área hospitalar são notabilizados pelas seguintes condições:

- são comuns a diversos procedimentos e serviços;
- não podem ser mensurados individualizadamente por item de serviço prestado; e
- tendem a apresentar maior complexidade de cálculo, impondo uma série de processamentos paralelos.

Tem-se como exemplos de custos indiretos: água, telefone, energia elétrica, impostos, taxas, aluguéis, manutenção, o custo administrativo em geral.

Quanto à classificação dos custos hospitalares em fixos e variáveis, FALK (2001,p.27-28) cita que os custos fixos são aqueles que não estão relacionados com o volume de atendimento. Portanto, são estáveis e não variam em relação ao número de atendimentos. Já os custos variáveis, ao contrário, estariam intimamente relacionados com o volume de atendimento. Assim, o total de custos variáveis aumenta à medida que ocorre aumento no número de pacientes atendidos.

Entre os exemplos de custos variáveis incluem-se: medicamentos, materiais médicos, consumo de gêneros alimentícios, valor de comissões médicas, entre outros. Por sua vez, os custos administrativos, manutenção, água, energia elétrica etc., podem ser arrolados como custos fixos.

2.5 Sistemas de custeio

Sistema de custeio refere-se a forma como se alocam os gastos aos produtos ou serviços. LEONE (1981, p.32) diz que “a contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que integram, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades”.

Pode-se buscar através de um sistema de custeio o valor do custo de produção de um determinado produto ou serviço para fins contábeis, ou o sistema poderá ser instrumento para auxiliar no controle e no processo de tomada de decisões.

Para fins contábeis, o sistema utilizado deve estar de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. No entanto, se a finalidade é obter informações para controle ou tomada de decisões, essa preocupação deixa de existir, possibilitando ao profissional uma série de alternativas a serem exploradas.

Dentre os vários métodos existentes na literatura contábil, que podem ser adotados pelas empresas para o custeamento dos seus produtos ou serviços, aborda-se, em seguida, o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio por procedimento e o custeio baseado em atividades (ABC).

2.5.1 Custeio por absorção

Neste sistema de custeio todos os custos são apropriados ao produto, tanto os variáveis como os fixos. Segundo LEONE (1997, p.26), “o critério do custo por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. O critério, para tanto precisa recorrer a uma série de rateios por causa dos custos comuns, de difícil identificação ou não relevantes”.

MARTINS (1998, p.41-42) afirma que “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Para PADOVEZE (1997, p.234), o custeio por absorção “é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição”.

Como pontos positivos do custeio por absorção, CREPALDI (1998, p.133) cita a fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários; o fato de basear-se nos princípios fundamentais de contabilidade é aceito para efeitos fiscais; além disso o sistema de custeio por absorção demonstra índices de liquidez mais reais. Como críticas ao custeio por absorção, salienta a arbitrariedade na distribuição dos custos indiretos e a dificuldade de comparação quando acontece alteração no volume de produção. Isso não permite análise do tipo relação custo/volume/lucro, dificulta o controle orçamentário e a determinação de padrões.

Apresentando críticas ao absorção, a TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA (1995, p.36) cita que o “método por custeamento de absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de apresentarem lógica, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas”.

Salienta-se que o custeio por absorção demonstra eficácia em casos nos quais a finalidade é custear produtos ou serviços para efeitos contábeis. Não obstante, parece ser útil em empresas que não apresentam oscilações nos volumes de produção e, também, naquelas que operam num ambiente de pouca concorrência.

2.5.2 Custeio direto ou variável

Este sistema considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço.

Segundo CREPALDI (1998, p.111), o custeio direto é “um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerradas diretamente contra resultado do período”.

A TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA (2000; p. 19) ressalta que: o sistema de custeio direto prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerados

apenas os custos variáveis de nossos produtos vendidos, os custos fixos ficam separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para resultado, dessa forma, possibilitam a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores da receita líquida do período objeto de análise.

Através do sistema de custeio direto é identificada a margem de contribuição por produto, pressupondo que esta irá cobrir os custos e despesas fixas e formar o lucro da empresa.

MARTINS (1998, p.195) diz que “margem de contribuição é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

Este sistema permite também encontrar o ponto de equilíbrio, ou seja, a situação em que a empresa equilibra suas receitas e seus gastos, não havendo lucro ou prejuízo.

Segundo a DELOITTE TOUCHE TOHMATSU (1997, p.38), as principais características do custeio direto são:

- a) é orientado basicamente para o aspecto gerencial por permitir a apuração da lucratividade real de cada produto, não se adequando, entretanto, as exigências legais;
- b) enfoca, principalmente, o custo unitário de produção, visto que utiliza em sua composição gastos que variam a cada unidade de produção, com isso isola a influência do volume sobre o custo;
- c) seu cálculo é mais simples por não envolver rateios e critérios complexos de distribuição de gastos entre departamentos;
- d) por outro lado requer a separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que requer uma estrutura de classificação dos gastos adequada para tal fim; e
- e) seu uso deve ser avaliado com maior detalhe em empresas com ativo elevado (companhias aéreas com tecnologia avançada etc.), pois nestes

casos deve haver a preocupação com a “absorção” dos custos fixos, especialmente no que diz respeito a depreciação.

Inferre-se pelo exposto, que o custeio direto demonstra um bom potencial no que concerne ao apoio na tomada de decisões, principalmente as que envolvem volume e preço. Pode-se citar também que os custos dos produtos ou serviços são mensurados de forma objetiva, evitando arbitrariedades. Porém, devido à exclusão dos custos fixos indiretos, esse sistema fere os princípios fundamentais de contabilidade, não sendo válido para fins fiscais.

2.5.3 Custeio por procedimento

De acordo com MEDICI e MARQUES apud TOGNON (1999, p.20), “o sistema de custeio por procedimento é aquele associado imediatamente a uma determinada intervenção médica ou cirúrgica”. Portanto, neste sistema de custeio ocorre a apropriação dos custos associados diretamente a um determinado procedimento médico ou cirúrgico.

A vantagem desse sistema é que a apropriação dos custos é realizada, com base em uma quantidade mais justa dos recursos alocados, obtendo-se, com isso, um resultado mais acurado de cada procedimento.

Entretanto, esse método necessita que se conheça detalhadamente os procedimentos médicos ou cirúrgicos realizados.

2.5.4 *Activity Based Costing* – ABC

O *Activity Based Costing* – ABC (Custeio baseado em atividades) tem sido muito difundido entre profissionais da área de contabilidade gerencial. Pois, o sistema

de custeio baseado em atividades objetiva suprir as deficiências dos sistemas tradicionais, no que tange a geração e precisão nas informações referentes a custos e desempenho. Portanto, sendo muito útil no processo de tomada de decisões. Além disso evidencia quais as atividades que contribuem para o resultado da empresa, buscando, assim a sua eficácia.

Para NAKAGAWA (1994, p.11), o ABC não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura o custo de produtos e serviços para a elaboração do balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. Explica que o ABC é um novo método de análise de custos que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços. A PRICE WATERHOUSE (1995, p.16) menciona que:

Activity Based Costing, segundo seus idealizadores, Cooper e Kaplan, da Harvard Business Scholl, é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

O ABC, conforme PADOVEZE (1997, p.250), pode ser definido “como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são entre alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso”.

Quanto ao campo de aplicação, o ABC é aplicável a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza. KLAPAN e COOPER (1998, p.248) afirmam que, “embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem”. Infere-se, pelo exposto, que o ABC pode ser aplicado tanto na empresa industrial, como na comercial ou prestadora de serviços.

No que concerne ao pressuposto do custeio baseado em atividades, NAKAGAWA (1994, p.39) diz que “os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades, e não pelos produtos que ele fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes”. Salienta ainda que o objetivo do pressuposto “é de rastrear as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa”.

Isto pressupõe que no sistema ABC assume-se que as atividades consomem recursos e os produtos é que consomem atividades. No ABC, a atenção volta-se para as atividades necessárias para a produção de produtos ou de serviços.

Pode-se dizer que a atividade é qualquer evento que consome recursos da empresa, realizado por pessoas ou máquinas, tendo como função a transformação de recursos em produtos ou serviços. A atividade compreende ainda um conjunto de tarefas executadas por vários departamentos ou setores da empresa. Para BRIMSON (1996, p.63), “uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. Atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção”.

No sistema de custeio baseado em atividades, faz-se necessário identificar atividades que adicionam valor e que não adicionam valor aos produtos ou serviços.

CAMPLIGIA e CAMPLIGIA (1994, p.432) ressaltam que, “atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-os em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades dos clientes”.

Neste sentido, BEUREN (1992, p.31) explicita que:

atividades que não adicionam valor ao produto, pode-se dizer que é aquela que, se for eliminada, não implicará alterações nos atributos do produto tais como qualidade, desempenho, valor reconhecido, etc. Raciocinando em termos de produção, pode-se identificar como atividades que não adicionam valor aquelas que fazem com que os produtos (matéria-prima, produtos em elaboração e acabados) fiquem parados na empresa.

Assim, a princípio, tudo o que não agrega valor deveria ser eliminado. Todavia, nem sempre isso será possível. Entretanto, à medida que produtos e

processos vão sendo aperfeiçoados, espera-se que um número crescente de atividades sem valor para o cliente possa ser suprido.

É importante também salientar que, para cada atividade deve-se atribuir o respectivo custo e um direcionador. Segundo BRIMSOM (1996, p.28), “o custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la”.

A atribuição dos custos às atividades pode ser feita, de acordo com MARTINS (1998, p.102), da forma mais criteriosa possível com a seguinte ordem de prioridade:

- a) alocação direta (quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades);
- b) rastreamento (é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos); e
- c) rateio (é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento).

Após a atribuição dos custos à atividade, no ABC ocorre a escolha de direcionadores de custos, também denominados *cost driver*. Para NAKAGAWA (1994, p.74), “*cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”. Os direcionadores de custos possibilitam alocar os recursos às atividades e em seguida aos objetos de custo.

É importante frisar que existem 2 tipos de direcionadores de custos: os direcionadores de recursos (primeiro estágio) e direcionadores de atividades (segundo estágio). Os direcionadores de recursos são aqueles que direcionam os recursos às atividades, e os direcionadores de atividades direcionam o custo das atividades aos objetos de custo.

O adequado conhecimento dos direcionadores de custos por parte do pessoal

envolvido na gestão e implantação do método de custeio baseado em atividades é imprescindível, pois representa o ponto estratégico para o correto funcionamento do modelo, bem como para proporcionar os resultados esperados.

Após identificadas as atividades relevantes dentro da empresa, selecionados os direcionadores de recursos e respectivos custos, finalmente cabe custear os produtos ou serviços. O custo do produto ou serviço é obtido através da somatória do custo de todas as atividades identificáveis baseado no consumo das atividades.

Quanto as vantagens do ABC, conforme a PRICE WATHERHOUSE (1995, p.18), pode-se citar as seguintes:

- Identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custo, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e onde os recursos vêm sendo consumidos;
- Identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio;
- Identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelo atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- Permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É base para determinação de remuneração, preços e tarifas;
- Incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade;
- Permite realizar *benchmarking* com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado;
- Permite estabelecimento de *cost targets* para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de redução de custos.

Por outro lado, LEONE (1997, p. 267) cita como principal desvantagem do uso do custeio baseado em atividades:

na aplicação do critério ABC e que precisa ser estudada com atenção está na aparente transformação de custos fixos em custos variáveis, trazendo consequências graves para a determinação e análise dos custos dos produtos, dos serviços ou de outro qualquer objeto de custeio. Quando os custos e as despesas são apropriados às atividades, o critério parece não interessar pela dicotomia (ou pela divisão) dos custos e das despesas em fixas e variáveis.

Diante do exposto, salienta-se que o ABC vem ao encontro dos novos conceitos de gestão que enfocam qualidade, competitividade e custos. É uma ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisões, buscando informações mais acuradas, especialmente no que se refere à fixação de preço, visibilidade das oportunidades de redução de custos e melhorias

de desempenho. Porém, como um fator negativo pode-se dizer que o ABC não deve ser aplicado em qualquer empresa sem que se faça antes uma análise detalhada da mesma, devido ao fato de ser bastante trabalhoso.

2.5.5. Análise comparativa dos métodos de custeio apresentados

Com base nos métodos de custeio apresentados, elaborou-se um resumo com suas principais características, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Resumo das principais características dos métodos de custeio abordados

Método	Características
Absorção	Apropriação de todos os custos de produção (diretos e indiretos ou então fixos e variáveis) aos produtos/serviços
Direto ou Variável	Apropria aos produtos/serviços somente os custos variáveis. Sendo que os custos fixos são lançados diretamente no resultado como despesa do período
Por procedimento	Apropria os custos associados diretamente a um determinado procedimento médico ou cirúrgico
<i>Activity Based Costing</i> - ABC	Apropria os custos incorridos através da identificação das principais atividades da empresa e dos recursos que cada atividade consome, determinando direcionadores de custos para a apropriação dos custos das atividades aos produtos/serviços

Ressalta-se, portanto, que um método não é superior ao outro, depende da finalidade a que se destina. Pois, cada método, com suas características, apresenta resultados diferentes numa mesma situação. Cabe ao contador ou administrador eleger o sistema de custeio que melhor se adequa às suas necessidades.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO

Neste capítulo, faz-se a descrição e análise do estudo de caso do setor de maternidade de um hospital. Primeiramente apresenta-se um histórico do hospital, seguido da apresentação da empresa e do setor em análise. Na sequência, evidencia-se a identificação e classificação dos recursos utilizados e o método de custeio aplicável. Por fim, propõe-se a estrutura de um sistema de custos e suas etapas para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

3.1 Histórico do hospital em análise

O início das atividades do Hospital Santo Antônio deu-se no ano de 1969, com o intuito de atender as necessidades da população local.

Seus primeiros atendimentos eram efetuados por dois médicos e auxiliares, em algumas salas disponibilizadas pela Casa Paroquial. Porém, com o aumento demasiado do número de atendimentos que eram prestados, sentiu-se a necessidade da disponibilização de mais equipamentos apropriados, bem como um maior espaço físico para suas instalações.

Observando estas necessidades, o Prefeito em exercício na época, Paulo Wensing, juntou-se a alguns membros da sociedade local com um objetivo, o de construir uma sede para o Hospital, visando proporcionar um melhor atendimento para a população. Logo formou-se uma comissão para a realização de orçamentos dos materiais e equipamentos necessários. Com os orçamentos prontos a Prefeitura solicitou um empréstimo, já que esta não dispunha de recursos necessários com o Funrural, pois a maioria dos seus atendimentos estavam beneficiando os trabalhadores rurais. Em novembro de 1969 deu-se início às construções, e já em 12/07/1970 ocorreu a sua inauguração.

Porém, com a crescente procura por seus serviços, em 1985 o Hospital foi ampliado. Assim foi necessário que a Prefeitura assumisse as responsabilidades com relação a sua ampliação. Desde então o Hospital conserva a mesma estrutura física, passando, atualmente, apenas por pequenas reformas.

3.2 Apresentação do Hospital Santo Antônio

O Hospital Santo Antônio, situado na cidade de Armazém (SC), localiza-se à Rua Manoel Pereira, 21. O hospital é organizado na forma jurídica de uma entidade pública, sem fins lucrativos. Possui 65 leitos e é classificado como de pequeno porte.

É uma instituição voltada para o atendimento da comunidade local, prestando serviços na área da saúde curativa e preventiva, mantendo e recuperando a saúde da população. Sua missão é fazer com que sua política de funcionamento esteja bem preparada e voltada a proporcionar o máximo de satisfação e benefícios à sociedade.

Atualmente, o hospital conta com o apoio de 23 funcionários e um corpo clínico composto por 6 médicos, distribuídos nos setores conforme evidenciado no Quadro 2.

Quadro 2 – Distribuição das funções por setores no Hospital Santo Antônio

Setor administrativo <ul style="list-style-type: none"> • 1 diretora • 2 auxiliares de escritório (tesoureira e secretária) 	Setor de serviços gerais <ul style="list-style-type: none"> • 6 auxiliares (higiene e lixo hospitalar, nutrição e dietética e lavanderia) • 2 vigias
Setor de apoio <ul style="list-style-type: none"> • 1 enfermeira chefe • 10 auxiliares de enfermagem • 1 auxiliar de farmácia 	Setor médico <ul style="list-style-type: none"> • 1 ginecologista • 1 pediatra • 1 cardiologista • 1 cirurgião geral • 2 clínicos gerais

No que concerne a forma de remuneração, os funcionários tem um salário fixo mensal. Por sua vez, os médicos tem um salário variável, isto é, ganham por produtividade.

A sua estrutura física se apresenta dividida da seguinte maneira: secretaria, copa, lavanderia, farmácia, raio X, laboratório, capela, sala de espera, emergência, sala de curativos, sala de parto, berçário, centro cirúrgico, UTI, postos de enfermagem, 4 quartos de isolamento, 10 quartos de maternidade, 8 quartos de pediatria, enfermarias masculina e feminina e 15 apartamentos. Sendo que o laboratório e o raio X são terceirizados.

Em relação aos atendimentos prestados no hospital, a grande maioria, 95%, são efetuados pelo SUS; 3% correspondem a particulares; e 2% conveniados.

As receitas oriundas do Hospital Santo Antônio são provenientes de 5 fontes:

- a) 1ª fonte, é a que o SUS repassa mensalmente referente a internações, estipuladas a um teto máximo de 60 internações hospitalares (IH); passando desse número o hospital é que tem que arcar com as despesas, mas o que se constata no hospital é uma média de 30 a 35 IH por mês. Uma outra parte que também provém do SUS, é que se refere a atendimentos em ambulatório e emergência.
- b) 2ª fonte, vem de recursos da prefeitura, a qual contribui com uma quantia fixa por mês para ajudar no pagamento dos plantões médicos, com compra de medicamentos e com o salário do motorista e combustível da ambulância.
- c) 3ª e 4ª fontes, as receitas oriundas de atendimentos particulares e conveniados, respectivamente.
- d) 5ª fonte, é uma taxa hospitalar, obtida através de uma doação espontânea mensal da população, paga na conta da luz.

A contabilidade no hospital é terceirizada, ficando a cargo de um escritório de contabilidade, sendo que está voltada basicamente para o atendimento de exigências fiscais.

Verificou-se também que o hospital ainda não possui um sistema de custos. Há, no entanto, disposição da administração em implantar um sistema que disponibilize informações mais precisas sobre os custos relevantes para a tomada de decisões.

3.3 O setor de maternidade do Hospital Santo Antônio

O setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, tem como objetivo prestar serviços com qualidade e humanidade visando à satisfação e o bem estar de todas as pacientes.

A sua estrutura física apresenta-se dividida em sala de parto, berçário, sala de espera, posto de enfermagem, quartos e apartamentos.

O quadro de pessoal do setor compõe-se de 3 auxiliares de enfermagem e um corpo clínico composto de 1 ginecologista e 1 pediatra, além de pessoas ligadas a outros setores como farmácia, nutrição e dietética etc. Evidencia-se que este quadro de pessoal é necessário para desenvolver as atividades pertinentes a sua função.

A função do setor consubstancia-se das atividades relacionadas com o processo básico de parto, o qual será descrito mais detalhadamente ainda neste trabalho.

3.4 Identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade

Os dados, para fins de identificação dos recursos direta ou indiretamente relacionados com o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, foram obtidos junto ao razão contábil da instituição. Observou-se, na classificação, o agrupamento dos recursos por fatores comuns de identificação, de acordo com a natureza e função na instituição.

Quanto aos recursos, estes podem ser classificados em primários e secundários. São considerados recursos primários aqueles que estão diretamente relacionados com objeto de custeio. Os recursos secundários, por sua vez, apresentam relação indireta, mas são necessários para a realização das atividades.

3.4.1 Recursos primários

Caracterizou-se como recursos primários, nesta instituição, os salários, encargos sociais, benefícios e farmácia.

a) Salários

Correspondem aos custos de horas normais de trabalho, horas extras, 13º salário, férias, adicional noturno e insalubridade dos funcionários alocados no setor de maternidade.

b) Encargos Sociais

Os encargos sociais variam conforme a situação de cada entidade de saúde (particular, pública ou filantrópica). Por tratar-se de uma entidade filantrópica, não há recolhimento de quotas previdenciárias, mas há gastos de FGTS e PIS para os funcionários da maternidade.

c) Benefícios

Os benefícios incluem vale transporte e alimentação pagos aos funcionários lotados na maternidade.

d) Farmácia

Abrange os custos relacionados com o recebimento de medicamentos, controle e distribuição para o setor de maternidade, portanto a logística de suporte.

3.4.2 Recursos secundários

Esses recursos são considerados como de apoio ou indiretos em relação aos objetos de custeio. Identificou-se, nessa situação, os gastos das áreas de nutrição e dietética, lavanderia, higiene e lixo hospitalar, conservações e instalações, manutenção de equipamentos, depreciações, administração e custos gerais.

a) Nutrição e dietética

Corresponde aos custos com o fornecimento de alimentação ao hospital, incluindo alimentação dietética, copa e lactários.

b) Lavanderia

Abrange os custos envolvidos com recepção, lavagem, passagem, conserto, guarda e distribuição da roupa lavada.

c) Higiene e lixo hospitalar

Estão agrupados todos os custos utilizados na higienização do hospital, bem como os custos com coleta de lixo.

d) Conservações e instalações

Compreende os gastos com conservação do patrimônio físico e instalações do hospital.

e) Manutenção de equipamentos

Agrega todos os gastos com manutenção, seja preventiva ou corretiva, de equipamentos médicos do hospital.

f) Depreciações

São incorporadas os gastos com depreciação de equipamentos do hospital.

g) Administração

Agrega os custos com o pessoal administrativo, como diretoria, tesouraria, secretaria.

h) Custos gerais

Estão alocadas os gastos com água, energia elétrica, telefone/fax, seguros, material de expediente, impostos e taxas, dentre outros.

3.5 Método de custeio aplicável

Com base na revisão bibliográfica e nas informações obtidas junto à empresa, constatou-se que para o caso específico o custeio por absorção não é uma metodologia muito adequada, visto que neste método os custos indiretos são alocados aos serviços com base em critérios de rateio subjetivos que não necessariamente representam a realidade que tais insumos tem em cada serviço prestado pelo hospital, prejudicando a administração estratégica de custos.

Com relação ao custeio direto, também não haveria sentido em aplicá-lo nesta empresa, devido ao fato desse método ser mais usado em estabelecimentos onde o custo fixo normalmente não é tão significativo quanto em um hospital. A maior parte dos custos de um estabelecimento hospitalar, em decorrência do alto grau de

especialização encontrado no setor e pelo tipo de atividade caracterizam-se como fixos e indiretos.

Portanto, dentre os métodos de custeio abordados, o que parece ser mais indicado para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio é o custeio baseado em atividades.

A escolha desse método justifica-se pelo fato do ABC facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos no setor da empresa em análise. Pois, a identificação dos custos por atividades visa apropriar a cada serviço ou procedimento a quantidade mais justa dos recursos para a sua execução, com bases específicas de apropriação desses custos para cada atividade. A partir dessa apropriação torna-se possível a constatação mais precisa do resultado do procedimento de parto.

Pode-se, pois, ainda salientar que o ABC visa aperfeiçoar e corrigir certas imprecisões existentes nos sistemas convencionais, visto que nestes ocorrem rateios baseados predominantemente em volumes, enquanto que no custeio baseado em atividades as apropriações são efetuadas através de direcionadores específicos das atividades aos serviços ou procedimentos.

De acordo com MAGALHÃES ANDRADE S/C AUDITORES INDEPENDENTES (2000, p.43), “ as características de multiserviços que os hospitais apresentam são muito favoráveis à implementação e utilização do ABC como ferramenta de controle de custos”.

Cabe, portanto, ressaltar que o sistema de custeio baseado em atividades revela-se como uma importante ferramenta gerencial para gerar informações que podem auxiliar no processo de tomada de decisões em um hospital, tendo um enfoque direcionado à uma eficiente gestão de custos.

3.6 Estrutura do sistema ABC para o objeto de estudo

A seguir apresenta-se o delineamento da estrutura do sistema de custos, discutindo-se cada etapa prevista nos pressupostos do ABC, à luz do setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

3.6.1 Etapas que compõem a proposta do sistema ABC

Segundo BRIMSON (1996, p.141-170) a metodologia do ABC é dividida em seis etapas para calcular o custo das atividades e dos produtos ou serviços, que são: seleção de base de custos; rastreamento dos recursos; determinação da medida de desempenho da atividade; seleção da medida de atividade; alocação das atividades secundárias; e cálculo do custo por atividade.

No entanto, KAPLAN e COOPER (1998, p.98) explicitam que o sistema ABC é desenvolvido apenas em quatro etapas sequenciais: desenvolver dicionário de atividades; determinar quanto a organização está gastando em cada uma das suas atividades; identificar produtos, serviços e clientes da organização; e selecionar geradores de custo de atividade que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização.

De acordo com BRIMSON (1996) e KAPLAN e COOPER (1998), o sistema ABC é desenvolvido em uma série de etapas sequenciais. A partir de algumas adaptações às sugestões desses autores, desenvolveu-se a configuração do sistema de custos fundamentado no ABC para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, de acordo com as seguintes etapas:

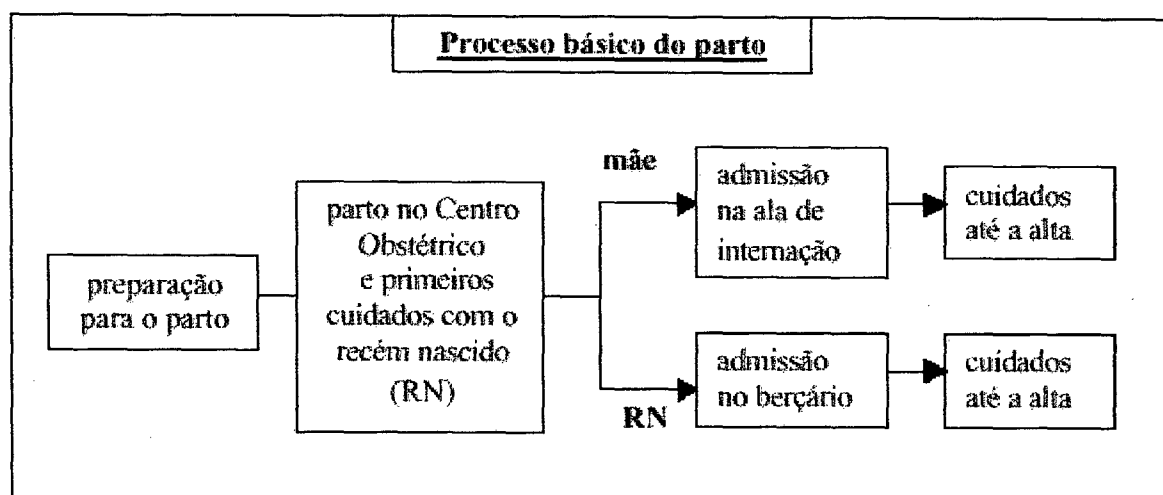
- 1) descrição do processo de parto;
- 2) identificação das atividades;
- 3) definição dos direcionadores de recursos para as atividades;
- 4) definição dos direcionadores de atividades.

Etapa 1: Descrição do processo de parto

Nesta etapa, o primeiro passo é enxergar uma internação para realização de um parto como um processo muito bem definido, no qual se tem uma série de atividades que contribuem para sua obtenção.

As informações sobre o procedimento de parto foram obtidas através de entrevistas com a enfermeira chefe, além de observar rotinas existentes no setor. A Figura 1 representa uma seqüência bastante simplificada de um procedimento de parto sem complicações.

Figura 1 – Processo básico de parto



O processo básico do parto, como está apresentado na Figura 1, evidencia todos os procedimentos desde a preparação para o parto até os cuidados com a mãe e o RN (recém nascido) até a alta.

Etapa 2: Identificação das atividades

A partir do levantamento do procedimento de parto, nesta etapa ocorre a identificação das atividades agrupadas em cada bloco do processo apresentado, referente o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

O Quadro 3 mostra as respectivas atividades vinculadas ao processo de preparação de parto.

Quadro 3 – Processo de preparação de parto

Agente	Atividade
Internação	Efetua o registro de internação
Enfermagem	Encaminha a paciente à sala de parto e verifica as contrações
Médico	Avalia a paciente para decidir pela realização de parto normal ou cesárea

Denota-se neste processo as atividades ligadas a internação da paciente, seu encaminhamento à sala de parto e os primeiros cuidados efetuados pelo pessoal de enfermagem, além da avaliação das condições da paciente pelo médico para decidir qual o tipo de parto vai realizar.

Ainda nesta mesma etapa, mas já migrando para o processo de parto, no Quadro 4 evidencia-se as atividades associadas ao processo de parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o RN(recém nascido).

Quadro 4 – Processo de parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o RN

Agente	Atividade
Enfermagem	Acompanha o parto Recepciona o RN na sala de parto Faz o banho do RN na sala de parto Encaminha o RN para o berçário Encaminha a mãe para o quarto
Médico	Realização do parto normal ou cesárea Presta assistência (1º cuidados) ao RN

Observa-se aqui, neste processo as principais atividades desenvolvidas na realização de um parto, pelo pessoal médico e de enfermagem.

Prosseguindo na segunda etapa, no Quadro 5 demonstra-se as atividades identificadas com o processo de admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta.

Quadro 5 – Processo de admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta

Agente	Atividade
Médico	Avaliação diária Solicita exames Prescreve medicamentos Orienta mãe para cuidados básicos com o RN Preenche prontuário de alta da paciente
Enfermagem	Verifica sinais vitais da paciente Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia Prepara e administra medicamentos Realiza checagem de medicamentos administrados
Farmácia	Confere pedido e libera medicamentos
Secretaria	Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico Encaminha paciente para acerto e liberação
Tesouraria	Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta

Evidencia-se neste processo as atividades associadas com a monitoração do desenvolvimento da paciente pós-parto até a alta, tanto pelo médico como pelo pessoal de enfermagem, a conferência e liberação de medicamentos pela farmácia, o encaminhamento à secretaria para acerto de contas e a liberação de alta pela tesouraria.

Paralelamente, ainda na segunda etapa, mostra-se no Quadro 6 as atividades ligadas com o processo de admissão do RN no berçário e cuidados até a alta.

Quadro 6 – Processo de admissão do RN no berçário e cuidados até a alta

Agente	Atividade
Médico	Avaliação diária Solicita exames Prescreve medicamentos Preenche prontuário de alta do RN
Enfermagem	Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia Prepara e administra medicamentos Realiza checagem de medicamentos administrados Auxilia na amamentação do RN Faz o banho do RN
Farmácia	Confere pedido e libera medicamentos
Secretaria	Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico Encaminha paciente para acerto e liberação
Tesouraria	Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta do RN

Destaca-se neste processo as atividades ligadas com o monitoramento do RN, desde a admissão no berçário e cuidados até a alta, efetuados tanto pelo pessoal

médico como de enfermagem, a conferência e liberação de medicamentos pela farmácia, o encaminhamento para acerto de contas e liberação de alta pela tesouraria.

Etapa 3: Definição dos direcionadores de recursos para as atividades

Após definidas as atividades, foram identificados os recursos consumidos no setor em análise. Assim, nesta etapa faz-se necessário estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades, através de direcionadores de recursos. O Quadro 7 demonstra os direcionadores de recursos propostos para apropriar os recursos as atividades realizadas no setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

Quadro 7 – Direcionadores de recursos dos setor de maternidade do Hospital Santo Antônio

Recurso	Direcionadores de recursos
Salário	Tempo/número de horas
Encargos	Tempo/número de horas
Benefícios	Tempo/número de horas
Farmácia	Número de solicitações
Nutrição e dietética	Número de refeições
Lavanderia	Tempo/número de horas
Higiene e lixo hospitalar	Área
Conservações e instalações	Número de requisições/número de horas
Manutenção de equipamentos	Número de requisições/horas de trabalho
Depreciações	Número de utilizações
Administração	Tempo/número de horas
Custos gerais	Número de utilizações

Os direcionadores de recursos são indicadores que medem a utilização de recursos pelas diversas atividades, ou seja, indicam o consumo de recursos por cada atividade.

Etapa 4 : Definição dos direcionadores de atividades

Uma vez apropriados os recursos às atividades, a última etapa, portanto, é verificar como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, definindo-se os

direcionadores de atividades. O Quadro 8 apresenta os direcionadores de atividades propostos para apropriar as atividades aos objetos de custeio no setor de maternidade do Hospital Santo Antônio.

Quadro 8 – Direcionadores de atividades do setor de maternidade do Hospital Santo Antônio

Atividades	Direcionadores de atividades
Efetua o registro de internação	Número de internações
Encaminha paciente a sala de parto e verifica as contrações	Número de pacientes encaminhados
Avalia a paciente para decidir na realização de parto normal ou cesaria	Número de avaliações
Acompanha parto	Número de partos acompanhados
Recepciona o RN	Número de RNs recepcionados
Encaminha RN e mãe	Número de encaminhamentos
Realização do parto normal ou cesaria	Número de partos normais ou cesarias realizados
Presta assistência (1º cuidados) ao RN	Número de RNs assistidos
Avaliação diária	Número de avaliações realizadas
Solicita exames	Número de solicitações
Prescreve medicamentos	Número de prescrições
Orienta mãe para cuidados básicos com o RN	Número de orientações
Preenche prontuário de alta	Número de prontuários
Verifica sinais vitais da paciente	Número de verificações
Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia	Número de solicitações
Prepara e administra medicamentos	Número de atendimentos
Realiza checagem de medicamentos administrados	Número de checagens
Faz o banho do RN	Número de banhos realizados
Auxilia na amamentação do RN	Número de amamentações auxiliadas
Confere pedido e libera medicamentos	Número de requisições
Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico	Número de prontuários de altas
Encaminha paciente e RN para acerto e liberação	Número de encaminhamentos
Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta	Número de prontuários de altas

Os direcionadores de atividades demonstram como os produtos/serviços consomem atividades e servem para custear produto/serviços, indicando a relação produto/serviço e atividades.

Entende-se que os direcionadores de custos propostos, a partir da pesquisa realizada, são viáveis para serem utilizados no setor da instituição em estudo. Além disso, permitem que a empresa conheça os custos de cada atividade. Não obstante,

com os direcionadores de atividades sugeridos, pode-se obter o custo final do procedimento de parto.

3.6.2 Configuração da proposta do sistema de custos

Para não perder a visão do conjunto, apresenta-se, a seguir, um resumo com as etapas que consubstanciam a proposta da estrutura do sistema de custos para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, conforme demonstrado no Quadro 9.

Quadro 9 – Resumo das etapas que consubstanciam a proposta

Etapas	Descrição
Etapa 1	Descrição do processo de parto
Etapa 2	Identificação das atividades
Etapa 3	Definição dos direcionadores de recursos para as atividades
Etapa 4	Definição dos direcionadores de atividades

Ressalta-se, portanto, que estas quatro etapas propostas, alicerçadas no ABC, para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio, teve como base algumas das etapas do preconizado por Kaplan e Cooper e Brimson as quais foram citadas no presente estudo.

Por fim, para uma visualização do sistema desenvolvido, apresenta-se no Quadro 10 a consolidação das etapas que consubstanciam a proposta.

Quadro 10 - Consolidação das etapas que consubstanciam a proposta

Processos	Recursos	Direcionadores de recursos	Atividades	Direcionadores de atividades
1	Salário	Tempo/Nº horas	Efetua o registro de internação	Nº de internações
	Encargos	Tempo/Nº horas	Encaminha a paciente à sala de parto e verifica as contrações	Nº de pacientes encaminhados
	Benefícios	Tempo/Nº horas	Avalia a paciente para decidir pela realização de parto normal ou cesárea	Nº de avaliações
2	Farmácia	Nº de solicitações	Acompunha parto	Nº de partos realizados
	Nutrição e dietética	Nº de refeições	Recepção o RN na sala de parto	Nº de RNs recepcionados
	Lavanderia	Tempo/Nº horas	Faz o banho do RN na sala de parto	Nº de banhos realizados
	Higiene e Lixo hospitalar	Área	Encaminha o RN para o berçário	Nº de encaminhamentos
	Conservação e instalações	Nº de requisições/Nº de horas	Encaminha a mãe para o quarto	Nº de encaminhamentos
	Manutenção de equipamentos	Nº de requisições/Nº de horas	Realização do parto normal ou cesária	Nº de partos normais ou cesárias realizadas
	Depreciações	Nº de utilizações	Presta assistência (1º cuidados) ao RN	Nº de RNs assistidos
3	Administração	Tempo/Nº horas	Avaliação diária	Nº de avaliações realizadas
	Custos gerais	Nº de utilizações	Solicita exames	Nº de solicitações
			Prescreve medicamentos	Nº de prescrições
			Orienta mãe para cuidados básicos com o RN	Nº de orientações
			Preenche prontuário de alta da paciente	Nº de prontuários
			Verifica sinais vitais da paciente	Nº de verificações
			Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia	Nº de solicitações
4			Prepara e administra medicamentos	Nº de atendimentos
			Realiza checagem de medicamentos administrados	Nº de checagens
			Confere pedido e libera medicamentos	Nº de requisições
			Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico	Nº de prontuários de altas
			Emitte conta e carimba liberação no prontuário de alta	Nº de prontuários de altas
			Preenche prontuário de alta do RN	Nº de prontuários
			Auxilia na amamentação do RN	Nº de amamentações auxiliadas
			Faz o banho do RN	Nº de banhos realizados
			Encaminha RN para acerto e liberação	Nº de encaminhamentos
			Emitte conta e carimba liberação no prontuário de alta do RN	Nº de prontuários de altas
Legenda dos processos:				
1 - Preparação de parto				
2 - Parto no Centro Obstétrico e primeiros cuidados com o recém nascido (RN)				
3- Admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta				
4 - Admissão do RN no berçário e cuidados até a alta				

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo geral do presente trabalho consistiu em delinear-se um sistema de custos para o setor de maternidade de um hospital que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Assim, por meio de um estudo de caso, desenvolveu-se um sistema de custos, alicerçado no *Activity Based Costing* – ABC (custeio baseado em atividades), para o setor de maternidade do Hospital Santo Antônio. Para isso, descreveu-se, o processo básico do parto, as atividades desenvolvidas e os direcionadores para apropriar os recursos às atividades e destas, aos objetos de custeio.

Entende-se que, com o uso do ABC pode-se obter informações adicionais, pois o sistema de custeio por absorção preocupa-se, basicamente, com o custo contábil, enquanto que nesse método tem-se o foco no custo das atividades. Salienta-se, ainda, que com o ABC é possível identificar como a organização está consumindo seus recursos e quais os fatos que ocasionam os gastos, partindo do pressuposto que os recursos são consumidos pelas atividades e que os produtos/serviços consomem estas atividades.

O ABC fornece aos administradores hospitalares informações para decisões estratégicas, como a eliminação de desperdícios, a identificação dos serviços deficitários, a avaliação de atividades que podem ser eliminadas, alterações no processo de formação do preço dos serviços. Dessa forma, através da redução de gastos, a instituição hospitalar poderá otimizar seus resultados.

A metodologia proposta se restringe ao setor objeto de estudo. Entretanto, poderá servir de base para a aplicação em outros setores, desde que implementada com as devidas adaptações, levando-se em consideração as particularidades de cada setor.

Para futuras pesquisas, recomenda-se o estudo da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades em outros setores do Hospital Santo Antônio. Além disso, a implantação do sistema, no sentido de conferir sua adequação ao setor e as ajustes necessários para operacionalizá-lo.

REFERÊNCIAS

- BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dalvio José. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.21, n.71, p.30-39, out./dez. 1992.
- BRIMSON, James. *A contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAMPLIGIA, Américo Oswaldo e CAMPLIGIA, Oswaldo Roberto P. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1994.
- CARDOSO NETO, Felicíssimo. *Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. São Paulo: saraiva, 1985.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Enfoque gerencial da contabilidade de custos. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Curso de Contabilidade Gerencial - 6*. São Paulo: Atlas, 1997.
- FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- FLORENTINO, Américo Matheus. *Custos: princípios, cálculos e contabilização*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1987.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1994.
- IUDICIBUS, Sérgio de. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1995.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert e COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Atlas, 1995.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1985.

LEONE, George. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 1984.

_____. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, Clóvis R. Montenegro de e LIMA, Carlos R. Montenegro de. A avaliação do custo-eficácia das intervenções em organizações de saúde. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v.38, n.2, p.62-73, abr./jun. 1998.

MAGALHÃES ANDRADE S/C AUDITORES INDEPENDENTES. Custos na atividade hospitalar. In: Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON. *Temas contábeis em destaque*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Domingos. *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Disponível em: <http://www.saude.gov.br> Acessado em: 10/setembro/2001.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997.

PALÁCIO, Edson Luiz. Dinâmica de custos em empresas hospitalares. *Revista Enfoque – Reflexão Contábil*. Maringá, v.6, n.6, p.19-24, jan./jun. 1993.

PRICE WATERHOUSE ABC Activity Based Cost. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custo como ferramenta gerencial*. – 8. São Paulo: Atlas, 1995.

RUIZ, João Álvaro. *Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos*. São Paulo: Atlas, 1978.

TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA. Custos na inflação e na estabilidade. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custo como ferramenta gerencial*. – 8. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. Custos na inflação e na estabilidade. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custos: ferramentas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2000.

TOGNON, Ivanir Vitor. Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Carazinho. *Dissertação* (Mestrado) – Curso de Pós Graduação em Administração. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.